Dans les coulisses de la déclaration IPP

R. LASSAUX

A l'absence de toute modification formelle par rapport à l'année passée, la version 2002 ajoute le plaisir de l'entrée dans la voie électronique. Du moins, les prémisses.

Tous les grands voyages commencent par un petit pas.

Le *Moniteur belge* du 14 mars 2002 a publié la partie 1 de la formule de déclaration en matière d'impôt des personnes physiques pour l'ex. d'imp. 2002 (AR du 06/03/2002).
Et, c'est à peine quelques jours plus tard, le 26 mars, qu'est parue la partie 2, d'ailleurs en tous points identique à la version de l'année passée (AR du 14/03/2002).

Pour ne rien gâcher, cette déclaration vient d'atterrir dans nos boîtes. Ne vous précipitez pas pour autant sur votre bic, car cette année il y a une nouveauté. Il est, en effet, possible de compléter les deux parties à partir du site du Ministère des Finances (http ://minfin.fgov.be/portail1/fr/ippfr.htm).

Mais attention, ce n'est pas encore *inter*IPP ou *inter*SOC, pour paraphraser le système que l'on connaît en matière d'envoi électronique des déclarations périodiques à la TVA : il faut, en effet, renvoyer à l'Administration fiscale, en même temps que l'imprimé informatique téléchargé, la formule (vierge) qui vous a été délivrée par la poste, le tout pour le 28 juin 2002 au plus tard.

Avant de procéder à cette opération, il convient de la compléter. Et, dans ce cadre, une série d'informations, publiées tous les ans avec plus ou moins de célérité par l'Administration fiscale, sont indispensables : coefficient de revalorisation et/ou d'indexation, méthode de calcul des avantages de toute nature ou de la requalification des loyers excédentaires en revenus professionnels, voire des intérêts en dividendes, ressources pour les personnes à charge, taux de la déduction pour investissement, montants octroyables en exonération dans le cadre des déplacements de service. Toutes ces données bien utiles, vous les trouverez classées par ordre alphabétique dans les lignes qui suivent.

Pour importantes qu'elles puissent être, ces informations ne sont qu'un élément de la rédaction optimale de la déclaration. La jurisprudence, la doctrine et les réponses aux questions parlementaires apportent des nuances, des précisions qui le sont tout autant, sinon davantage. C'est la raison pour laquelle nous les avons également intégrées ponctuellement dans les rubriques auxquelles elles se rapportent. Bien entendu, nous ne prétendons pas à l'exhaustivité et notre choix, forcément subjectif, ne vise qu'à fixer des points de repère, à élaguer le terrain afin de rendre plus profitables les informations que chacun pourra recueillir dans les publications spécialisées, soit, on-line, dans la banque de données Fisconet (http ://195.13.14.30).

Dernier produit phare du Ministère des Finances, cet instrument de travail vous offre un accès gratuit et bilingue à une documentation générale et aux références légales utilisées par l'Administration : législation fiscale, commentaires administratifs, jurisprudence, y compris celle défavorable à l'Administration, questions parlementaires, circulaires et autres conventions internationales[(1)] décisions de la Commission du ruling, et, cerise sur le gâteau, des matières non fiscales, comme les avis de la Commission des Normes comptables, certains aspects du droit des sociétés.

Au risque de prêcher des convaincus, comment ne pas insister également sur l'intérêt d'un strict respect de la procédure ? Là (*cf. infra*), les nouvelles sont bonnes. Au cours de l'année écoulée, la Cour d'arbitrage a rendu plusieurs arrêts qui constituent autant de pierres sur le chemin d'un plus grand équilibre dans les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables, qui, il faut bien le reconnaître, ne sont pas encore ses clients.

Même s'il est probable que les données vont changer dans le cadre du plan Coperfin (http ://www.copernicus.be/coperfin/index.html), le défaut de perception exacte des modalités d'accès des différentes administrations fiscales constitue également un élément qui peut générer des déboires à répétition sur le plan procédural. La réponse du Ministre des Finances à une récente question parlementaire nous a permis de dresser un petit tableau synthétique du mode d'emploi que vous trouverez en annexe. Non sans étonnement, tant la mutation fut discrète sur le plan médiatique, vous y apprendrez peut-être que le Ministère des Finances a récemment changé de nom : il s'intitule désormais « Service public fédéral Finances ». Et, comme vous pourrez le constater, ce n'est que la pointe de l'iceberg de la restructuration.

Pour le reste, une fois remplie et expédiée de manière régulière, cette déclaration devra faire l'objet d'une imposition pour le 30 juin 2003 au plus tard, sans que ce délai ne puisse être inférieur à six mois à compter de la date de sa réception par le service compétent. Mais si vous n'êtes pas d'accord avec l'imposition, seuls trois mois à compter de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle vous séparent du moment fatidique de la prescription.
Il ne vous restera alors, mais uniquement dans une série de circonstances limitées, qu'à tenter d'obtenir un dégrèvement d'office. Nous ne sommes pas encore là ! Pour l'heure, il s'agit de peaufiner sa rédaction. Les quelques lignes qui suivent ambitionnent de vous y aider. Et nous vous donnons déjà rendez-vous dans le prochain numéro pour la déclaration I.soc., dont le modèle, fort peu différent de la version 2001, a été publié au Moniteur du 11/04/2002 (AR du 02/4/2002).

Les « bonnes » nouvelles

Penchons-nous d'abord sur un principe simple, dont on n'ignorait pourtant pas les conséquences liées à son non-respect. C'est désormais clair : le contribuable doit être informé du suivi donné par l'Administration à sa réponse à un avis de rectification ou une notification d'imposition d'office. Imposée par la loi du 30/06/2000, cette notification, qui vise donc en particulier les observations du contribuable dont il n'est pas tenu compte lors de l'établissement de la cotisation ainsi que les motifs qui justifient la décision de l'Administration, constitue un acte de procédure indispensable dont le défaut peut entraîner la nullité de la cotisation (*QR*, Chambre, 2001-2002, QP n° 693, n° 105, 08/01/2002, p. 12330). Dans le cadre de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'Administration (*M.B.* du 30 juin 1994), il a également été utilement rappelé que le contribuable peut, lorsqu'il consulte son dossier fiscal, faire des photocopies à ses frais, sans qu'il lui soit toutefois permis de déplacer ou de détériorer les documents concernés. La prise de copie de pièces étant, en principe, réalisée sur place, par un fonctionnaire, dans le service de taxation concerné (circulaire n° Ci.RH.835/502.739 du 09/01/1998, *Bull.Contr.*, n° 779/2.98), il est normal qu'une rétribution soit exigée par l'Administration à cette occasion (AR du 30/08/1996 – *M.B.* du 20/09/1996). Vous trouverez tous les détails pratiques dans le n°115 du bulletin des questions et réponses de la Chambre (*QR*, Chambre, 2001-2002, n°115 du 19 mars 2002, p.13953). Vous savez également que la non-déclaration, de même que la déclaration incomplète ou inexacte, peut se voir sanctionnée, aux termes de l'article 444 du C.I.R. 92, par un accroissement d'impôt.

La Cour d'arbitrage a estimé ce régime discriminatoire, dans la mesure où ces accroissements, contrairement aux amendes fiscales (art. 109 de la loi du 04/08/1986), ne devraient pas être motivés (arrêt n° 48/2001 du 18/04/2001 et Mons, 17/11/2000, Anvers, 29/05/2001, et Cass., 07/02/2002, dont il ressort toutefois qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'oblige l'Administration à communiquer, avant l'enrôlement, son intention d'appliquer un accroissement). Décidément bien inspirée, cette même Cour a également considéré l'an passé que rien ne justifie le refus d'intérêts moratoires lorsque le remboursement des précomptes provient de l'expiration du délai légal (arrêt n° 113/2001 du 20/09/2001). Pointons également, car il y a là matière à battre en brèche une position parfois excessive des contrôleurs fiscaux, le principe de l'absence d'accroissement sur l'impôt en raison du seul fait que le caractère professionnel de certaines dépenses n'a pas été établi (Cour d'appel de Mons, 17/11/2000).

C'est, enfin, par un rappel utile dans une matière souvent polémique, que nous terminerons : l'«importance» des circulaires administratives. Dans la droite ligne de ses déclarations antérieures (questions n°s 110, 111 et 112 du 04/11/1999, *QR*, Chambre, 1999-2000, n° 41, pp. 4824-4831), le Ministre des Finances a souligné une fois encore que les circulaires administratives ne peuvent, en aucune façon, déroger ou suppléer aux dispositions d'ordre public qui régissent la matière fiscale. Elles ne lient pas les contribuables et ne peuvent par conséquent être invoquées à titre principal à l'appui de la motivation d'une décision administrative. Il n'en reste pas moins que les circulaires poursuivent un but de sécurité juridique, dans la mesure où elles mentionnent souvent l'interprétation que l'Administration fiscale entend donner à des dispositions légales ou réglementaires, ainsi que les règles d'exécution relatives à ces dispositions. De la sorte, elles favorisent la cohérence de l'action administrative et permettent au contribuable d'avoir une marge de prévisibilité quant à la position qui sera adoptée par l'Administration. Et le Ministre d'insister, si besoin en était encore, sur le fait qu'au-delà de leur obligation de respecter strictement les dispositions constitutionnelles et légales, les fonctionnaires fiscaux se voient également soumis au respect des principes de bonne administration qui comportent notamment les principes de loyauté et d'impartialité ainsi que l'interdiction de l'arbitraire. Une circulaire consacrée aux conséquences pratiques qui découlent de l'application des principes de bonne administration en matière fiscale sera d'ailleurs prochainement diffusée auprès des agents du département des Finances (*QR*, Chambre, n°50, p.12317, 08/01/2002).

Un petit abécédaire.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, quatre informations d'ordre plus général méritent d'être mises en exergue. Elles constituent l'ossature du cadre dans laquelle s'inscrit la nouvelle déclaration.

Constatons d'abord qu'il s'agit de la première qui traduit les effets de la réforme de l'impôt des personnes physiques introduite par la loi du 10 août 2001, (*M.B.* 20/09/2001) : indexation du montant des ressources nettes du conjoint épousé en 2001 (cadre II, A.1), option offerte aux personnes devenues veuves en 2001 d'opter pour une taxation comme une personne mariée (application du quotient conjugal, mais quotité exonérée d'impôt plus basse, nouvel art. 126 C.I.R. 92) ou comme isolé (deux impositions distinctes, l'une au nom de la succession sur les revenus professionnels du défunt jusqu'à la date du décès et l'autre au nom du conjoint survivant sur ses revenus personnels obtenus au cours de la période imposable, montants exonérés supérieurs – cadre II, A.1), possibilité d'établir une imposition commune ou deux impositions distinctes pour un contribuable décédé en 2001 qui n'était pas marié, mais qui est devenu veuf en 2001 (cadre II, A.1 ou A.2), remboursement des frais de transport en commun, y compris la déduction intégrale des frais de transport collectif organisé par l'employeur ou un groupe d'employeurs, calcul des frais de déplacement domicile – lieu de travail, octroi du quotient conjugal uniquement si la cotisation ne s'en trouve pas majorée (art. 87 C.I.R.92), limitation du recouvrement à charge des conjoints séparés de fait (art. 394 C.I.R. 92), règles d'imposition des conjoints, ressources des enfants à charge, et, *last but not least*, harmonisation, moyennant un régime transitoire des conditions d'âge pour la souscription et l'octroi des avantages liés aux contrats d'assurance-vie.

C'est toujours la première qui, en matière de calcul d'impôt, intègre les nouveaux montants résultant de l'effet cumulé des arrondissements en euros et des indexations (coefficients d'indexation : 1.3057 et 1.1513 – voyez notamment les revenus de capitaux et de biens mobiliers (Cadre VII, A.2, a, b et c). A l'exception des amendes administratives et de la règle des 6 BEF, divisées par 40, les montants ont été calculés toujours dans le sens le plus favorable au contribuable.

Vous trouverez tous les plafonds de l'ex. d'imp. 2002 et 2003, tels qu'ils résultent de l'avis publié au Moniteur du 14/03/2002 à l'adresse IP du site des administrations fiscales fédérales :
http ://fiscus.fgov.be/interfaoiffr/Indexering/inleiding.htm.

C'est, par contre, la dernière que l'on pourra remplir en francs belges, du moins si l'on n'a pas déjà opté pour l'euro au cours de la période transitoire. Bien entendu, la partie I et, le cas échéant, la partie II doivent être complétées dans la même devise.

Enfin, et ce n'est pas le moindre, dans la mesure où la tendance est plutôt ascendante (Accord du Lambermont et loi spéciale du 13/07/2001), c'est encore et toujours une déclaration pour laquelle il faudra, au niveau du calcul de l'impôt, tenir compte des accents régionalistes qui, dans la déclaration des résidents de la Région flamande, joue au niveau des réductions pour enfants à charge.

Amortissements (codes 258 – 308)

C'est, assez paradoxalement, pas vraiment un scoop qui constitue notre entrée en matière : les salariés et appointés peuvent recourir à l'amortissement dégressif.
Ce qui, par contre, est inédit et positif, c'est la souplesse dont témoignera désormais l'Administration : le formulaire 328 K pourra, en effet, être introduit à n'importe quel stade de la procédure, s'il apparaît que ces amortissements peuvent encore être admis comme frais professionnels (*QR*, Chambre, 2001-2002, n° 102 du 11/12/2001). Toujours au chapitre amortissements, l'on relèvera que lorsqu'un bien cédé à titre gratuit a fait l'objet d'une évaluation dans un acte de donation, le cessionnaire peut amortir sur la base de la valeur retenue pour payer les droits de donation (*QR*, Chambre, 2000-2001, n° 88 du 27/08/2001, p. 10180). Parce que le sujet fait souvent vibrer la corde sensible, il est enfin utile de savoir qu'en cas de leasing (*cf.* art. 52, 6° et 61 C.I.R. 92), il est raisonnable de considérer que la redevance annuelle correspond au montant cumulé des charges d'intérêts et des amortissements, de sorte que le plan d'amortissement représente la dépréciation réellement survenue durant la période imposable (Gand, 18/12/2001).

Avantages de toute nature (A.2, b)

Aux termes de l'article 31 C.I.R. 92, les rémunérations imposables comprennent notamment « les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle ». S'il n'est donc pas requis que l'avantage soit octroyé directement par l'employeur pour qu'il soit imposable (voyez Bruges, 04/12/2001, voiture de leasing), l'existence du lien causal doit être établie systématiquement dans chaque cas concret sur la base des circonstances de l'espèce.

Dans ce cadre, l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 12/10/2000 interpelle, dans la mesure où il énonce que les primes d'une assurance soins de santé collective couvrant l'hospitalisation des membres du personnel et de leur famille doivent être considérées comme un avantage en nature imposable dans le chef des travailleurs. Seules les prestations qui n'ont pas le caractère de secours exceptionnels sont, en principe, imposables (*QR*, Chambre, 2000-2001, n° 104, 11/07/2000 et *Com IR* n° 52/203).

Et que dire alors d'un dossier qui, au fil du temps, prend les allures d'un mauvais feuilleton fiscal : la valorisation de l'avantage lié à l'octroi des chèques-repas. Selon la Cour d'appel de Bruxelles, en date du 07/03/2001, l'avantage qui résulte du chèque-repas est égal au montant nominal du chèque, moins l'intervention du bénéficiaire. Le retour à la case départ, en quelque sorte.

Dans la plupart des cas, les avantages de toute nature que reçoit un employé ou un dirigeant d'entreprise de son employeur ou de sa société peuvent être évalués forfaitairement (art. 18 AR/C.I.R. 92). Voici le mode de calcul des avantages les plus fréquents en pratique.

1. Mise à disposition d'une voiture de société
Déduction faite de l'intervention personnelle du bénéficiaire, l'utilisation à des fins personnelles, par un travailleur ou un dirigeant d'entreprise, d'un véhicule mis gratuitement à sa disposition par son employeur ou par la société dans laquelle il exerce ce mandat, est considérée[(2)] comme un avantage de toute nature imposable.

Comment le calculer ? En multipliant par un prix forfaitaire (*cf.* annexe I, section III de l'AR/C.I.R. 1992), lequel dépend de la puissance fiscale du véhicule, par le nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles, sans que ces kilomètres ne puissent, en règle générale[(3)], être inférieurs à 5.000 par an (art. 18, § 3, 9 A.R. d'exéc. C.I.R).

Sachant que ces montants viennent d'être adaptés afin de tenir compte du dépassement de l'indice pivot intervenu en 2001, voici les modes de calcul des avantages respectivement octroyés depuis les 1er janvier 2001 et 2002.

Puissance imposable en CV	Avantage en euros par km parcouru (2001) (1)	Avantage en euros par km parcouru (2)
4	0,1464	0,1494
5	0,1719	0,1753
6	0,1899	0,1937
7	0,2101	0,2143
8	0,2292	0,2338
9	0,2494	0,2544
10	0,2759	0,2814
11	0,3024	0,3085
12	0,3205	0,3269
13	0,3406	0,3475
14	0,3534	0,3604
15	0,3682	0,3756
16	0,3788	0,3864
17	0,3862	0,3940
18	0,3958	0,4037
19 et +	0,4032	0,4113

(1) AR du 13 juillet 2001 – *M.B.* du 11 août 2001
(2) AR du 4 mars 2002 – *M.B.* du 19 mars 2002

2. Prêts à des conditions favorables
(AR du 08/03/2002 modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'AR/C.I.R. 1992, *M.B.* du 19/03/2002).

Pour les prêts gratuits ou à taux réduits, l'avantage imposable est, en principe, égal à la différence entre :
1. le taux d'intérêt de référence repris en annexe et fixé par A.R., par type de prêt et selon l'année du prêt.
2. le taux d'intérêt que paie effectivement l'emprunteur, sans toutefois tenir compte de la réduction d'intérêts pour enfants à charge.

Types de prêts conclu en 2001	Taux
1) Prêts hypothécaires à taux fixe[4] – dont le remboursement est garanti par une assurance-vie mixte – autres 2) Prêts non hypothécaires à terme convenu[5] – Prêt servant à financer l'achat d'une voiture – autres fins	 5,60 % 6,10 % 0,26 % 0,32 %
3) Prêts non hypothécaires sans terme convenu (crédits de caisse et avances en compte courant)[6]	8,60 %

ℂrédit d'impôt (code 759/762 – 769-772 et art. 289*bis* C.I.R. 92)

Concrètement, ce crédit d'impôt est égal à 10 % de l'augmentation des fonds propres (période imposable concernée par rapport aux fonds les plus élevés d'une des trois périodes imposables antérieures) avec toutefois un maximum de 3.750 EUR. Les fonds propres correspondent à la différence entre la valeur fiscale des immobilisations affectées à l'exercice de l'activité professionnelle (au sens de l'art. 41 C.I.R. 92) et le montant des dettes, pour autant que leur terme initial soit supérieur à un an et qu'elles soient affectées à l'exercice d'activités professionnelles générant des bénéfices ou des profits. Deux précisions ont été apportées dans le cadre d'une réponse à une question parlementaire (*QR*, Chambre, 2000-2001, n° 80 p. 9064). D'une part, que les agriculteurs au forfait peuvent, en principe, en bénéficier et, d'autre part, que les terrains ne sont pas des immobilisations dont l'acquisition pourrait générer l'octroi d'un crédit d'impôt. D'une manière générale, on ne perdra pas de vue l'obligation faite à tous les contribuables qui souhaitent en bénéficier de joindre à leur déclaration le formulaire 276 J et une attestation de leur caisse d'assurances sociales établissant qu'ils sont en règle de paiement de leurs cotisations sociales de travailleur indépendant.

Récemment introduites par la loi-réforme de l'impôt des personnes physiques, les deux autres formes de crédits d'impôt, le crédit d'impôt remboursable de 250 EUR pour enfants à charge (nouvel art. 134, § 3 C.I.R. 92) et le crédit d'impôt pour les bas revenus d'activité (nouvel art. 289*ter* C.I.R. 92) de 78 EUR ne produisent leurs effets qu'à compter de l'ex. d'imp. 2003.

𝔻éduction pour investissement

Les investissements qui répondent aux conditions légales, effectués au cours de la période imposable qui se rapporte à l'ex. d'imp. 2002, donnent droit à une déduction pour investissements calculée aux taux fixés comme suit sur la valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles ou corporelles (art. 88 AR C.soc) acquises à l'état neuf en 2001 (Avis publié au Moniteur du 20/03/2001) :
– brevets, investissements économiseurs d'énergie et investissements pour la recherche et le développement durable : 14,5 % (! attestations au 02 / 533.80.66).
– autres investissements : 4,5 %, sans limitation.

En augmentation donc de 1 % par rapport à l'année précédente, ces pourcentages s'appliquent, en règle générale, sur la valeur d'investissement[7] ou de revient des investissements affectés exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle. Rien n'indique cependant dans le texte de l'article 75, 1° C.I.R. 92 que cette dernière condition doit nécessairement s'apprécier par parcelle cadastrale, de sorte que les immobilisations professionnelles qui feraient partie d'un ensemble plus vaste reprenant des parties privées entrent également en ligne de compte (Gand, 21/10/2001).

Si l'entreprise occupe moins de 20 travailleurs au premier jour de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées, la déduction peut être étalée et s'élève alors à 11.5 % des amortissements afférents à ces immobilisations. Cette condition d'emploi ne joue pas pour les investissements respectueux de l'environnement dans la recherche et le développement, lesquels bénéficient de la déduction étalée majorée (21,5 % des amortissements annuels afférents à ces investissements), ce quel que soit le nombre de travailleurs occupés.

Déplacements privés

Les déplacements personnels comprennent les déplacements purement privés[8] (week-ends, vacances...), mais également tous les déplacements entre le domicile et le lieu permanent de travail, en l'occurrence le cabinet, le bureau, l'usine, l'atelier.
Dans une circulaire (Ci.RH.243/504.308 du 9/6/1998, *Bull.Contr.* n° 784, I.506), l'Administration indique que les déplacements entre le domicile et un autre lieu de travail fixe doivent dorénavant être considérés comme un déplacement domicile – lieu de travail, y compris lorsque le domicile est un lieu de travail. (Voyez Bruges, 07/05/2001 et, a contrario, Liège 11/05/2001, arrêt contre lequel l'Administration a introduit un pourvoi en cassation).

– *Intervention de l'employeur* (codes 254-255/304-305). Les nouvelles règles d'exonération et leurs implications concrètes sur les fiches de salaire ont été explicitées en détail dans le n°7/2002 de l'*IEC-Info*.

– *Déduction, exonération* (codes 258-268). Les frais de voiture, au sens de l'article 66, § 5 C.I.R. 92 (voyez Namur, 10/10/2001), afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu d'occupation fixe, sont déductibles au titre de frais réels, sans limite de montant ou de kilométrage, à concurrence de 0.15 EUR par kilomètre (régime normal de déduction visé à l'art. 66, § 4 C.I.R. 92), y compris en principe pour les déplacements entre deux lieux d'occupation fixes, dont l'un serait également le domicile du contribuable (*a contrario*, Liège, 11/05/2001 et 13/09/2001 et Mons, 27/3/2002 en faveur de l'application de la règle générale de déduction à 75 %). Lorsque les deux conjoints[9] ou un de leurs enfants utilisent le même véhicule, l'un peut déduire 0,15 EUR par km parcouru, tandis que l'autre pourra faire appel au forfait général de charges professionnelles. Si ce type de déplacement n'est pas effectué au moyen d'un véhicule personnel ou d'un véhicule mis à disposition par l'employeur ou via un contrat de location ou de leasing (par exemple, via les transports publics en commun, à vélo, à pied, en rollers), le raisonnement est le même, mais, par dérogation au régime général de l'article 66, § 4 C.I.R. 92, la distance prise en compte ne peut excéder 25 km[10] par trajet simple, soit donc 7,5 EUR maximum par jour (art. 66*bis* C.I.R. 92).

A compter de cet exercice d'imposition, ce mode de valorisation s'applique également aux carpoolistes, pour autant que la personne qui pratique le covoiturage puisse apporter la preuve qu'elle paie une indemnité au conducteur. Cette intervention n'est déductible qu'à concurrence de 75 % de son montant (*QR*, Chambre, 2001-2002, QP n° 583, n° 105, 08/01/2002). Un petit exemple ? Supposons que A se rende à son bureau au moyen de sa voiture personnelle et qu'il prenne trois carpoolistes, B, C et D. A pourra déduire de manière illimitée ses kilomètres à 0,15 EUR par km, même si ses passagers interviennent dans les frais, alors que B, C et D ne pourront déduire par trajet effectué avec A que 0,15 EUR x 25 km. Par contre, si A n'est pas propriétaire de la voiture ou n'en dispose pas conformément aux dispositions de l'article 66, § 5 C.I.R. 92, il tombe dans les mêmes limitations que B, C et D. Tous peuvent toutefois établir que le montant des frais de déplacement réellement exposés est supérieur au forfait légal de 0.15 EUR, et donc déduire davantage (Exposé des Motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 1270/001, 13).

Déplacements professionnels

L'analyse doit s'opérer sous un double angle. D'une part, la problématique des dépenses incombant à l'employeur et son corollaire éventuel, la taxation d'une rémunération déguisée. D'autre part, la déduction des frais de voiture liés aux déplacements autres que ceux ayant le domicile comme point de départ ou d'arrivée.

a) Lorsqu'un travailleur prend à sa charge certaines dépenses pour compte de son employeur, quoi de plus normal qu'il puisse en obtenir le remboursement en exonération d'impôt, de sorte que les montants visés ne doivent pas être mentionnés dans la déclaration. De telles indemnités, même forfaitaires, obtenues en remboursement de dépenses propres à l'employeur, bénéficient d'une présomption de non-imposabilité au profit du travailleur. Cette présomption légale peut être renversée par l'Administration fiscale, pour autant qu'elle puisse démontrer par toutes voies de droit, que les sommes versées déguisent l'octroi d'une rémunération. Cette obligation incombe à l'Administration, même en cas de taxation d'office (Hasselt, 21/11/2001).

– *Frais de « voiture »*. Pratiquement, les employeurs ne risquent pas de s'attirer les foudres du fisc si les indemnités kilométriques forfaitaires qu'ils allouent pour l'utilisation d'une voiture, d'une motocyclette ou d'un cyclomoteur, pour les déplacements de service, n'excèdent pas 10,63 BEF[11] par km (AR du 20/07/2000 – *M.B.* du 15/08/2000) parcouru, quelle que soit la puissance fiscale de la voiture utilisée. S'il garantit effectivement l'exonération de principe des montants remboursés, le recours à ce forfait ne sera généralement accepté que dans la mesure où le kilométrage parcouru pour compte de l'employeur n'excède pas 24.000 km par an (*Com IR* 92 n° 31/36). Au-delà de cette limite, de nombreux contrôleurs exigent la production de documents précis, des preuves plus circonstanciées justifiant le kilométrage effectivement parcouru durant l'année (*cf.* Gand, 29/01/2002, a contrario Anvers, 02/04/2002, important dans la mesure où la Cour d'appel ne reconnaît pas au plafond de 24.000 km le caractère d'une disposition légale).

En deçà, c'est la solution idéale pour l'employeur, dans la mesure où il est ainsi dispensé d'apporter la preuve du « caractère sérieux et concordant » de ses indemnités. Qui plus est, à l'instar des remboursements de frais réels, il lui suffit d'indiquer la mention « oui » sur la fiche 281.10.

A la réflexion, la formule ne présente d'attrait que pour le travailleur qui utilise une voiture de faible puissance fiscale (4 à 9 CV) ou une moto. S'il dispose d'une voiture de grosse cylindrée, il court, en effet, le risque de ne pas être intégralement remboursé de ses frais. Peut-on, dans ce cas, octroyer des montants supérieurs ? Sachant que le seul vrai critère est que l'indemnité couvre uniquement, mais intégralement, la dépense propre à l'employeur, la réponse est positive. Mais il y aura alors lieu de prouver que l'indemnité kilométrique plus élevée correspond au coût moyen. Pour établir cette démonstration, rien n'empêche, par exemple, d'utiliser, bien entendu en intégrant des paramètres actualisés, la formule officielle contenue dans l'arrêté royal du 20/07/2000 pour déterminer le coût de revient kilométrique, dont vous trouverez un commentaire détaillé dans le bulletin n° 18/2000.

– *Missions de service en Belgique.* Les indemnités qu'un employeur octroie à un travailleur à l'occasion d'un déplacement de service en Belgique sont exonérées d'impôt, à condition qu'elles n'excèdent pas les montants suivants : repas de midi – repas du soir : 407 BEF; logement : 648 BEF; petit déjeuner : 119 BEF. (Sur la preuve de ces dépenses, voir *QR*, Chambre, 2000-2001, n°69, 26 mars 2001, p. 7782.)
– *Missions de service à l'étranger.* Les indemnités forfaitaires payées par l'employeur pour les frais de repas, les frais locaux de déplacement et les petites dépenses, sont exonérées dans la mesure où elles correspondent aux indemnités payées par le Ministère des Affaires étrangères à ses fonctionnaires en mission à l'étranger. Ces indemnités varient selon le pays de destination et même parfois selon la ville du pays. Vous trouverez la liste des montants applicables depuis le 1er septembre 2001 dans le Moniteur du 04/09/2001 (AM du 20/08/2001). Rien n'empêche toutefois d'octroyer en exonération des indemnités supérieures à ces montants, pour autant que l'employeur fournisse la preuve que l'indemnité est destinée à couvrir des frais qui lui sont propres et que le montant en a été effectivement utilisé à cette fin.

On ne perdra enfin pas de vue que la déduction des frais de voiture afférents à des voyages à l'étranger sont, comme en Belgique, visés par la limitation à 75 % – à l'exception des frais de financement, de mobilophone et de carburant – *cf.* art. 66, § 1er C.I.R. 92 et circulaire n° Ci.RH.243/515.491 du 09/03/2000) de leur déduction, mais que les frais de restaurant et de réception et les frais de cadeaux d'affaires échappent au couperet des 50 % dans les mêmes circonstances.

b) Venons-en à présent à la déduction des frais de déplacement autres que ceux ayant le domicile comme point de départ ou d'arrivée. Dans ce cas, la partie professionnelle des frais de voiture doit être déterminée dans le rapport entre le nombre de kilomètres parcourus annuellement à des fins professionnelles qu'il incombe de prouver (facture d'entretien du véhicule...) et le nombre total de kilomètres parcourus. Déductibles à 100 %, les frais d'essence relatifs à ces kilomètres peuvent être valorisés sur base des prix moyens des carburants suivants :

– Essence sans plomb :
  - normale : 1, 03 EUR (41,42 BEF)
  - eurosuper 95 oct. : 1, 03 EUR (41,64 BEF)
  - superplus 98 oct. : 1, 08 EUR (43,59 BEF)
  - essence avec substitut au plomb : 1, 08 EUR (43,67 BEF)
– Diesel : 0,78 EUR (31,51 BEF)
– LPG : 0,36 EUR

Pour savoir si cette déduction est intéressante, il faut comparer l'ensemble des frais professionnels réels revendiqués (code 258- 308) au montant dégagé par application du barème forfaitaire de déduction auxquels les travailleurs (et les titulaires de professions libérales) ont droit par tranche de revenus en application de l'article 51, al. 2, 1° et 4° C.I.R. 92. Pour l'ex. d'imp. 2002, cette déduction forfaitaire, calculée comme illustré dans le tableau ci-dessous, doit encore, si le salarié travaille à plus de 75 km de son domicile, être majorée des montants respectifs suivants : 75-100 km : 75 EUR; 101-125 km : 125 EUR; + de 125 km : 175 EUR (forfait pour longs déplacements, code 256/306).

%	EUR	BEF
20 %	0 – 4320	0 – 174.268
10 %	4.320 – 8.580	174.268 – 346.116
5 %	8.580 – 14.280	346.116 – 576.054
3 %	+ de 14.280	+ 576.054

Dirigeants d'entreprises

– *Principe d'attraction (codes 400-425)*. Ce principe n'est plus applicable à l'égard des dirigeants d'entreprises, qui, outre une fonction rémunérée en tant que travailleur, exercent dans une société commerciale un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues à titre gratuit. Pas question non plus de l'appliquer aux dirigeants d'entreprises qui reçoivent un capital d'une pension complémentaire, mais qui continuent à exercer un mandat non rémunéré de dirigeant dans la même société après leur départ à la retraite (Arrêt d'annulation du 01/03/2001 de la Cour d'arbitrage – *M.B.* du 24/03/2001).

– *Requalification des loyers excédentaires (codes 400-425)*. La requalification en revenus professionnels imposables interviendra, lorsque le loyer et les avantages locatifs perçus par une personne physique, qui exerce au sein de la société qui loue l'immeuble bâti, la fonction d'administrateur, de gérant ou de liquidateur, ou une fonction analogue, excède 5.4333 (5/3 x 3.26) RC (non indexé).

Sous peine de se voir établir une cotisation spéciale de 309 %[(12)] au titre de sommes non justifiées, la partie requalifiée doit être reprise sur la fiche 281.20 et le précompte professionnel *ad hoc* doit être retenu.

De ces rémunérations, ne sont pas déduits non plus les frais relatifs au bien immobilier ainsi donné en location. Si ce système ne s'applique pas en cas d'usufruit ou d'emphytéose, on ne saurait oublier que c'est alors la disposition générale anti-abus de droit que l'on risque de trouver sur son chemin. Entendez par là que l'application de l'article 344 C.I.R. 92 ne sera écartée que si l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique (voyez, à ce sujet, les dernières décisions de la Commission du ruling, *Bull.Contr*. 2001, n° 817, pp. 1437-1540).

– *Forfait légal*. Correspondant à 5 % du montant brut des revenus professionnels préalablement diminués des cotisations sociales personnelles visées à l'article 52, 7° et 8° C.I.R. 92, ce forfait ne peut excéder 2.880 EUR.

Enfants à charge

Pour être qualifié comme tel, l'enfant ne peut disposer de ressources nettes supérieures à 2.940 EUR et 3.920 EUR, selon qu'il s'agit ou non d'un enfant handicapé à charge d'un isolé (art. 141 C.I.R. 92). Pour calculer ce montant, les rentes alimentaires régulièrement attribuées aux enfants de parents divorcés ne sont pas prises en compte dans le chef du parent qui en a la garde à concurrence de 2.350 EUR (2.410 EUR pour l'ex. d'imp. 2003, art. 143, 6° C.I.R. 92, cadre II. B). Depuis l'ex. d'imp. 2001, on rappellera également que les frais de garde sont déductibles à 100 %, mais que les conditions énoncées à l'article 113, § 1er C.I.R. 92 et le maximum de 11,20 EUR par jour de garde et par enfant sont toujours applicables. Notons enfin que (loi du 13 avril 1995), le seul fait que l'enfant soit domicilié chez l'un de ses parents ne suffit pas, en cas de garde alternée, à lui accorder le bénéfice de la quotité exemptée (Cassation, 19/11/2001).

Exonérations « personnel supplémentaire »

– *Exonération pour personnel supplémentaire* (recherche scientifique, développement du potentiel technologique de l'entreprise, chef de service des exportations, chef de service gestion intégrale de la qualité – code 609-634 : 11.510,00 EUR ou 464.312 BEF – Ex. imp. 2003 : 11.800,00 EUR).

– *Exonération majorée pour chercheur hautement qualifié* (code 609-634 – Ex. imp. 2002 : 23.030,00 EUR ou 929.028 BEF – Ex. imp. 2003 : 23.590,00 EUR).

– *Exonération pour autre personnel supplémentaire* (promotion de l'entreprise indépendante) : (codes 613-638 – Ex. imp. 2002 : 4.280,00 EUR ou 172.655 BEF – Ex. imp. 2003 : 4.390,00 EUR). La rémunération brute ne peut excéder 10,51 EUR par heure ou 79,82 EUR par jour.

Frais professionnels

Dans cette matière traditionnellement conflictuelle, on notera d'abord que la Cour d'appel de Bruxelles a rejeté, en se fondant sur l'article 53, 1° C.I.R. 92, dans le chef d'un ingénieur commercial, les frais d'inscription à un M.B.A, alors qu'il avait fait valoir qu'il « *n'aurait pas supporté une telle dépense, s'il n'avait pas exercé la profession de marketing analyst au sein de la société belge* » qui l'employait avant son départ pour les Etats-Unis. En l'occurrence, selon la Cour, le contribuable ne démontre[13] pas « *que l'obtention d'un tel diplôme était nécessaire soit pour qu'il puisse poursuivre ses activités auprès de son employeur, soit pour qu'il obtienne de celui-ci des revenus plus importants* ».

Et que, d'une circulaire récente, il se déduit, il est vrai plus classiquement[14], que les frais d'études et de voyage suivants doivent, en tout état de cause, être exclus des frais professionnels déductibles dans le chef des titulaires de profession libérale : tous les frais relatifs au voyage et au séjour du conjoint du contribuable, tous les frais se rapportant aux divertissements, au tourisme et à la gastronomie combinés avec des activités de formation, ainsi que tous les frais de voyage et de séjour exagérés et les frais d'hôtel et de restaurant excessifs (Circulaire n° Ci.RH.243/547.416 du 19/02/2002).

Problématique est également la déduction des frais après cessation de l'activité professionnelle. Dès lors que les revenus d'une activité antérieure sont bel et bien imposables, la lecture de l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 21/06/2000 aurait pu laisser croire que les intérêts payés avec la cessation de l'activité professionnelle, mais qui se rapportent à des emprunts contractés à des fins professionnelles avant cette cessation, sont automatiquement déductibles. L'arrêt rendu par la Cour d'appel de Liège en date du 25 janvier 2002 se veut plus nuancé et, comme l'expliquait le Professeur van Crombrugge dans *le Fiscologue* 765, il faut chaque fois vérifier si ces intérêts trouvent leur cause dans l'activité professionnelle antérieure. En réfléchissant enfin à la même question de la période de déduction, on ne perdra pas de vue que le caractère professionnel des frais supportés par un contribuable, en vertu d'un engagement pris lors d'un exercice antérieur (en l'occurrence, un cautionnement), doit s'apprécier au moment où cet engagement a lieu (Bruxelles, 18/05/2001).

Indemnités et pensions

Dans son arrêt du 10/10/2001 (*M.B.* du 01/12/2001), la Cour d'arbitrage a jugé que l'article 34, § 1, 1° C.I.R. 92 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce sens qu'il rend imposables les indemnités versées par une compagnie d'assurances en réparation d'une indemnité physiologique et/ou économique, s'il n'y a pas de perte de revenus dans le chef de la victime et alors que les primes liées au contrat d'assurance n'ont pas été déduites par le bénéficiaire de l'indemnité au titre de charges professionnelles. Le même raisonnement devrait pouvoir être tenu même si cette déduction a été opérée.

Dans le même cadre d'une assurance revenu garanti, la Cour d'appel de Gand avait déjà décidé que les indemnités qui n'avaient pas de lien avec l'activité professionnelle et qui n'ont pas pour but de compenser une perte de revenus professionnels ne sont pas imposables (Gand, 17/05/2001). Même si tout indique que l'Administration n'a pas enterré la hache de guerre, c'est également avec intérêt que l'on observera que la fameuse clause anti-émigration de l'article 364 du C.I.R. 92, selon lequel le capital tenant lieu de pension est censé avoir été liquidé la veille du transfert du domicile à l'étranger, doit s'effacer devant la convention franco-belge préventive de la double imposition (Bruxelles, 15/02/2002). Traduisez : le pouvoir d'imposition n'appartient pas à la Belgique, en tout cas si le contribuable émigre vers les cieux français que l'on sait bien plus cléments que les nôtres.

On ne saurait passer sous silence que les indemnités octroyées dans le cadre d'un accident de travail ou d'une maladie professionnelle (ayant entraîné une issue fatale) aux ayants droit de la victime sont à présent entièrement exonérées, mais que cette exonération ne vaut que depuis le 1er janvier 2002 (Ci.RH.241/543.986 du 06/11/2001). Pour la présente déclaration, seul 1/3 de l'indemnité doit toutefois être mentionné (code 207/237), à moins que les ayants droit établissent ne pas avoir subi eux-mêmes de perte de revenus professionnels, auquel cas l'exonération vaut également pour le solde (*cf.* art. 34 et 39, 1er al., 3 C.I.R. 92, tels que modifiés par la loi du 19/07/2000, *M.B.* du 04/08/2000 – voyez *IEC-Info* n°14/2000, pp. 4 et s).

Libéralités (code 394)

Le montant minimal de versement correspond à 30 EUR par institution (attestation !) et le montant maximal déductible atteint 287.830 EUR par contribuable. Le plafond de 10 % doit également être calculé sur le revenu net total de chaque contribuable.

Réductions d'impôt

– *Pensions et revenus de remplacement (art. 147 C.I.R. 92)*. Comme on sait, les contribuables qui bénéficient d'une pension, d'une prépension, d'une indemnité légale en cas de maladie ou d'invalidité ou d'un autre revenu de remplacement ont droit, sous certaines conditions énoncées aux articles 146 à 154 C.I.R. 92, aux réductions d'impôt calculées en fonction du type de revenu et de la situation familiale.

1) Revenu composé unique – Contribuable isolé – Les deux conjoints	 1.548,00 EUR 1.807,49 EUR	 62.446 BEF 72.914 BEF
2) Revenu composé unique- – Contribuable isolé – Les deux conjoints	 2.803,02 EUR 3.062,54 EUR	 113.074 BEF 123.543 BEF
3) Revenu composé ex – Contribuable isolé – Les deux conjoints	 1.987,12 EUR 2.246,64 EUR	 80.160 EUR 90.629 EUR

– *Epargne à long terme/Epargne logement*. Souvent difficiles à cerner, ces réductions d'impôts afférentes aux primes d'assurance-vie individuelles (codes 353/354 – 373/374, la limite d'âge est de 65 ans pour les hommes et pour les femmes – art. 145/4, 1°, b C.I.R. 92) et aux amortissements en capital d'emprunts hypothécaires (codes 355/360-375/380), ont fait l'objet d'une circulaire récente de l'AFER (Circulaire n° Ci.RH.331/542.158 du 04/01/2002) dans laquelle vous trouverez le détail des limitations des primes (1.730 EUR pour l'ex. d'imp. 2002, 1.770 EUR pour l'ex. d'imp. 2003) à prendre en considération dans tous les cas envisageables de détention et de financement d'une habitation.

On y apprend notamment que la condition de pleine propriété (ce qui exclut le nu-propriétaire et l'usufruitier) doit être remplie au cours de l'année où le capital emprunté a servi à construire, acquérir ou transformer l'habitation. Par contre, un nu-propriétaire qui contracte un emprunt hypothécaire pour en acquérir l'usufruit a droit à la réduction d'impôt. Tel est également le cas lorsque le superficiaire contracte un emprunt hypothécaire pour construire, acquérir ou transformer une habitation sur le terrain de celui qui a constitué le droit de superficie. Pour bénéficier de la réduction d'impôt pour l'épargne à long terme afférent aux amortissements de capital d'un emprunt hypothécaire, rappelons qu'il suffit, depuis l'ex. d'imp. 1999, que cet emprunt ait été contracté auprès d'un établissement ayant son siège dans l'Union européenne (Circulaire Ci.RH.331/521.713 du 08/01/2001). On rappellera enfin que les contribuables mariés, propriétaires (partiels) de l'immeuble financé, peuvent répartir entre eux le montant du capital remboursé, s'ils ont conclu ensemble l'emprunt hypothécaire.

– *Epargne-pension.* Le montant maximal des versements déductibles, que ce soit sous la forme de fonds d'épargne-pension (banque) ou sous celle d'assurance épargne-pension (compagnie d'assurances) a été arrêté à 580 EUR (590 EUR pour l'ex. d'imp. 2003). La réduction maximale d'impôt (40 %) est donc de 236 EUR. De plus, la réduction totale pour épargne-logement et pour épargne-pension (total des primes d'assurances et des amortissements en capital) est plafonnée à 1.440 EUR (1.470 EUR ex. d'imp. 2003).

– *Chèques-services.* Pour être complet, précisons encore que l'acquisition de chèques-services (loi du 20/07/2001, *M.B.* du 11/08/2001 et AR du 12/12/2001, *M.B.* du 22/12/2001, date de l'entrée en vigueur du nouveau règlement) donne droit à une réduction d'impôt corrigée calculée au taux moyen (entre 30 % et 40 % – *cf.* art. 145/21 C.I.R. 92), mais les dépenses visées ne sont prises en considération, cumulées avec celles effectuées pour les chèques ALE, qu'à concurrence de 2.080 EUR pour l'ex. d'imp. 2002.

Revenu cadastral

– *Contribuables*. Seul le propriétaire, le possesseur, l'emphytéose, le propriétaire, le superficiaire ou l'usufruitier doivent reprendre le RC (non indexé) sur la déclaration. Si l'immeuble a été acheté ou vendu en 2001, seule la partie calculée au prorata de la période pendant laquelle vous aviez l'une ou l'autre de ces qualités, doit figurer dans la déclaration.

– *Coefficient de revalorisation* : 3,26 (AR du 4 février 2002 – *M.B.* du 13 février 2002). Ce coefficient intervient dans le calcul du forfait pour charges (40 %, plafonné à 2/3 du RC revalorisé, 10 % s'il s'agit d'un immeuble non bâti), qui vient en déduction du loyer brut (loyer + charges locatives), perçues lorsqu'un immeuble bâti est donné en location par une personne physique à une autre personne physique qui l'affecte totalement ou partiellement à l'exercice de son activité professionnelle ou à une société (*cf.* art. 7, § 1er, 2°, c et 13 C.I.R. 92). Ce forfait ne pourra donc excéder R.C. x 2/3 X coefficient de revalorisation, de sorte que la limitation trouvera à s'appliquer dès que le loyer brut est supérieur à 5.4333 R.C. (non indexé).
Il est également pris en compte pour déterminer les loyers excédentaires qui, dans le cadre de la mesure anti-abus visée à l'article 32 C.I.R. 92, doivent être requalifiés en rémunérations, lorsqu'un dirigeant de la première sous-catégorie met un immeuble bâti à la disposition de sa société dans le cadre d'un contrat de bail. Concrètement, on appliquera la requalification, dès que le revenu locatif excède 3.26 x 5/3, soit 5.4343 fois le revenu cadastral non indexé (*cf.* Dirigeants d'entreprises).

– *Coefficient d'indexation*. Visé à l'article 518 C.I.R. 92, il s'élève à 1.2857 (1.3175 pour l'ex. d'imp. 2003). Il s'en déduit que l'abattement pour maison d'habitation (code 100/101) visée à l'article 16, § 1er C.I.R. 92 s'élève à 3.857 EUR (3.953 EUR pour l'ex. d'imp. 2003), majoré de 321 EUR (329 EUR pour l'ex. d'imp. 2003) par enfant à charge. Le montant maximum de l'ensemble des revenus nets pour l'application de la déduction complémentaire d'intérêts (voyez *Com IR* 104/224 et s.), correspond, lui, à 27.060 EUR.

– *Précompte immobilier.* Vous trouverez les réductions forfaitaires indexées qui s'appliquent en Région flamande pour enfants à charge dans le Moniteur du 12 avril 2002 (AM du 12/03/2002).

Revenus mobiliers (AR du 13/07/2001, *M.B.* du 11/08/2001)

Sont exonérées par ménage, la première tranche de 1.440 EUR des dépôts d'épargne ordinaire – ce plafond correspond, à un taux d'intérêt moyen de 3,5 % (prime comprise), à un dépôt de 42.000 EUR (code 162) – et la première tranche des 150 EUR des dividendes et intérêts octroyés par des sociétés coopératives agréées ou des sociétés à finalité sociale (code 167/168).

𝕍ersements anticipés (code 570)

Un survol rapide de l'avis publié au Moniteur du 04/04/2001 nous apprend que le pourcentage moyen de majoration s'élève à 11,25 %, soit une augmentation de 2,25 % par rapport à l'exercice précédent.

Les avantages liés aux versements anticipés trimestriels correspondent donc aux pourcentages suivants : VA1 = 15 %, VA 2 = 12,5 %, VA 3 = 10 % et VA 4 = 7,5 %. Pour le calcul de la majoration, on relèvera enfin que la cotisation complémentaire de crise est, pour l'ex. d'imp. 2002, entièrement supprimée pour les revenus imposables globalement d'un montant maximum de 19.831,50 EUR.

Notes

(1) Il est également possible de consulter en ligne l'ensemble des conventions préventives de la double imposition à l'adresse IP suivante : http ://fiscus.fgov.be/interfafzfr/international/intern001.htm

(2) Lorsque la voiture de société est utilisée exclusivement pour des déplacements d'ordre professionnel, il n'existe, en principe, aucun avantage en nature. Cette absence d'usage privé doit pouvoir être prouvée dans les faits – il ne suffit pas, par exemple, d'invoquer l'existence d'une seconde voiture au sein d'un ménage, mais c'est toujours au fisc qu'incombe la preuve du contraire, en cas de contestation. Notons également que l'utilisation purement occasionnelle d'un véhicule de l'employeur par un membre du personnel, pour un court déplacement à des fins personnelles, doit être considérée comme un avantage social non imposable.

(3) Cette règle est toutefois tempérée, dans le cas où un travailleur serait entré en service en cours d'année ou n'aurait pu utiliser la voiture qu'en cours d'année : le minimum de 5.000 km doit alors être réduit *prorata temporis*. A l'opposé, si le kilométrage des déplacements privés est supérieur, c'est naturellement ce dernier nombre de km qui doit être retenu. Il résulte toutefois d'une circulaire de l'AFER du 01/04/1999 que ce minimum peut être porté à un maximum de 7.500 km pour les titulaires de fonctions publiques, quelle que soit leur fonction, qui disposent d'une voiture de service, pour quelque motif que ce soit, pour autant qu'ils habitent à plus de 25 km de leur lieu permanent d'occupation.

(4) Pour les crédits hypothécaires à taux d'intérêt variable, le lecteur consultera utilement la liste des indices de référence (exprimés sous forme annuelle, semestrielle, trimestrielle et mensuelle) publiée le 20e jour de chaque mois au Moniteur belge par le Fonds des rentes.

(5) Il s'agit d'un taux d'intérêt mensuel. Comme l'indique l'art. 18, § 3 AR/C.I.R. 92, le taux de chargement annuel réel peut être calculé au moyen de la formule suivante : (p ´ 24 ´ n) / (n + i) = i où p = taux de chargement mensuel, n = délai de remboursement (mois), i = taux de chargement réel.

(6) Ce taux d'intérêt doit être appliqué aux montants dont le contribuable a réellement disposé au cours de l'année 2001, étant entendu que l'on doit faire abstraction de ce calcul pour la première année de disposition des fonds.

(7) Y compris les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés afférents à la période qui précède leur mise en état effective des immobilisations – *cf.* art. 38 AR C.soc.

(8) Pour un salarié, il faut considérer comme un déplacement du domicile au lieu de travail, chaque déplacement – aller et retour – que le contribuable effectue pour se rendre de son domicile à un lieu fixe de travail afin d'y exercer son activité professionnelle. Il faut retenir non pas le trajet le plus court, mais celui qui, compte tenu de la distance, de la densité du trafic, de l'état des routes et de la durée des déplacements, peut être considéré comme normal. Pour les indépendants, il s'agit des déplacements effectués entre leur domicile et le lieu fixe où ils exercent leur activité professionnelle ou le lieu fixe d'où ils organisent, dirigent ou administrent leur activité professionnelle (usine, atelier, bureau, cabinet, etc.).

Pour un représentant de commerce tenu de se rendre chaque jour chez son employeur avant de visiter sa clientèle, seuls les déplacements entre son domicile et le lieu où se trouve son employeur constituent des déplacements du domicile au lieu de travail.

(9) Conformément à l'article 87, al.1er du CIR 92, l'assimilation des cohabitants légaux aux conjoints pour l'octroi du quotient conjugal ne s'applique qu'à partir de l'ex. d'imp. 2005.

(10) Cette limite de 25 km a été fixée provisoirement, et le Roi pourra l'augmenter par arrêté délibéré en Conseil des ministres.

(11) Depuis le 01/01/2002, cette indemnité s'élève à 0,2636 EUR par kilomètre parcouru. Une indexation est prévue au 1er juillet 2002 (Circ. n° Ci.RH.241/535.316 du 18/09/2001).

(12) Un assouplissement est en vue. Une proposition de loi vient d'être approuvée en séance plénière du Sénat visant à supprimer légalement – c'est souvent le cas en pratique – l'application de la cotisation spéciale, pour autant que le bénéficiaire du salaire ou des avantages ait déclaré les montants visés au fisc et ait été dûment taxé.

(13) Une jurisprudence constante admet toutefois que les dépenses exposées pour acquérir de meilleures connaissances, lesquelles peuvent contribuer à l'obtention d'une fonction plus élevée, et donc des revenus supérieurs sont déductibles (voyez, par exemple, Bruxelles, 08/11/2001 et Anvers, 17/12/1990, *F.J.F.* 1991, 91/129). De plus, la déduction a été admise dans un cas très similaire par la Cour d'appel de Gand en date du 18/12//2001.

(14) L'article 53, 1° C.I.R. 92 exclut expressément des frais professionnels toutes les dépenses ayant un caractère personnel.

Annexes

La réponse à une récente question parlementaire (BPQR, *Chambre*, 2001-2002, n° 50, p. 12311) nous permet de décliner une fin résolument pratique. Début de l'année, le Ministre des Finances, passant en revue toutes les administrations de sa compétence, a eu l'occasion d'en rappeler les modalités d'accès, que vous trouverez, pour la plupart, synthétisées dans le petit tableau.

Ce qui frappe d'emblée, au vu du tableau qui synthétise la plupart de ces informations, c'est que le Ministère des Finances a changé de nom. Il s'intitule désormais Service public fédéral Finances (AR du 17/02/2002, *M.B.* du 22/02/2002. Purement formel, ce changement est pourtant l'arbre qui cache la forêt. Car, sans d'ailleurs que l'on puisse percevoir clairement le sort de l'AFER et des centres de contrôle classiques dans la nouvelle structure, il faut savoir que ce service public fédéral va à (court ?) terme être divisé en trois domaines fonctionnels, dont le premier se verra lui-même éclaté en une série de sous-domaines :

1) les impôts et recouvrements (douanes et accises, recouvrement et lutte contre la fraude, trois administrations ciblées respectivement « particuliers, petites et moyennes entreprises et grandes entreprises », et des centres nationaux (non-résidents, contribuables germanophones et deux centres à missions particulières);

2) documentation patrimoniale (administration du cadastre de l'enregistrement et des domaines);

3) la Trésorerie.

Wait and see !

Le service public fédéral Finances vous reçoit
1) Services généraux du secrétariat général L'exercice des compétences appartenant aux services généraux du secrétariat général n'exige pas de contact direct avec le public. Cependant, des mesures ont été prises pour garantir l'accueil des visiteurs du lundi au vendredi, de 9 heures à 12 heures et de 13 heures à 15 h 45.
2) Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) – Services centraux : La problématique, traitée au sein des services centraux, n'exige pas non plus de contact direct avec le public. Cependant, l'accueil des visiteurs est garanti du lundi au vendredi, de 9 heures à 12 heures et de 13 heures à 15 h 45, à condition de prendre préalablement rendez-vous. – Services extérieurs qui sont directement en contact avec le public : * Services de contrôle classiques : Les bureaux de contrôle sont accessibles au public un ou plusieurs demi-jour(s) par semaine, de 9 heures à 12 heures et les autres jours sur rendez-vous. Ces matinées sont choisies principalement en fonction des heures d'ouverture des autres services fiscaux établis dans le même bâtiment et des souhaits de la population locale. * Centres de contrôle : Le contact entre le taxateur du centre de contrôle et le public se limitant au dossier traité, il n'y a pas de jours d'ouverture spécifiques prévus. Par conséquent, chaque rendez-vous est pris avec le fonctionnaire qui est mentionné comme personne de contact sur la correspondance échangée.
3) Administration du recouvrement —Bureaux d'origine « Contributions directes » : Conformément à la législation en vigueur, les bureaux de recette des contributions directes sont ouverts les cinq premiers jours ouvrables de la semaine, de 9 heures à 12 heures, sauf les jours de congé officiels dans les administrations de l'Etat. —Bureaux d'origine « TVA » : La législation en vigueur prévoit l'ouverture au public des bureaux chargés de la recette des droits et produits dont la perception lui est confiée, tous les jours ouvrables de 8 heures à 12 heures. Rien n'empêche cependant un redevable de prendre rendez-vous avec son receveur en dehors des heures mentionnées ci-dessus.

4) Administration de la Trésorerie

– Monnaie royale de Belgique

Les guichets de la Monnaie royale de Belgique sont ouverts chaque jour ouvrable, de 8 heures à 16 heures. Les guichets du bureau de la garantie sont ouverts chaque jour ouvrable, de 9 heures à 12 heures et de 13 h 30 à 15 h 30.

– Office national des valeurs mobilières (oppositions sur titres des secteurs public et privé) : ouvert aux huissiers de justice et au public, du lundi au vendredi, de 9 heures à 11 h 30, sauf les jours fériés, les 2 et 15 novembre et 26 décembre, et sauf les autres jours de fermeture des ministères fédéraux.

Le service des Grands-livres (dette inscrite) est accessible aux visiteurs durant les heures normales d'ouverture des bureaux, soit les cinq premiers jours ouvrables de la semaine, de 9 heures à 11 h 45 et de 14 heures à 17 heures.

– Comptabilité générale : Seules les deux directions des comptables du contentieux ont un contact direct avec le public. Pour ces directions, les heures d'accueil des visiteurs sont normalement de 9 heures à 12 heures et de 14 heures à 16 heures, du lundi au vendredi. Toutefois, il est possible de recevoir des visiteurs en dehors de ces heures, sur rendez-vous.

– Agence de la dette : Le service est accessible au public sur rendez-vous.

– Crédit public — Fonds monétaire : Ces services suivent les directives applicables à l'administration de la Trésorerie.

– Caisse des dépôts et consignations : Les bureaux sont accessibles sans interruption, de 9 heures à 16 heures. Il est toujours possible d'obtenir un rendez-vous en dehors de ces heures sur demande écrite ou téléphonique.

5) Inspection spéciale des impôts

Le public peut prendre rendez-vous par écrit ou téléphoniquement pour une visite pendant les heures de bureau. Dans quelques très rares cas n'ayant pas pu faire l'objet d'un rendez-vous pendant les heures normales de bureau, une mesure a été prise pour satisfaire à la demande des intéressés.

6) Administration du Cadastre, de l'Enregistrement et des Domaines

– Administration centrale : Du lundi au vendredi, durant les heures normales de services, sur rendez-vous.

– Directions régionales

Cadastre : Du lundi au vendredi, de 8 h 30 à 11 h 30 et de 13 h 30 à 16 heures.

Enregistrement : Du lundi au vendredi durant les heures normales de service, sur rendez-vous.

– Contrôles du cadastre : Une matinée par semaine, de 9 heures à 12 heures, en principe le jour du marché local. Le public peut également être reçu durant les heures normales de services, sur rendez-vous.

– Recettes de l'enregistrement, des amendes pénales et des domaines, ainsi que les bureaux des hypothèques : Toutes les matinées du lundi au vendredi, de 8 heures à 12 heures.

7) Administration des Douanes et Accises
– Administration centrale
* Le service de documentation de l'administration des Douanes et Accises (situé dans la tour des Finances) est accessible au public du lundi au vendredi, de 9 heures à 12 heures et de 13 heures à 15 h 45.
* Les services de l'administration centrale sont accessibles au public du lundi au vendredi, de 9 heures à 12 heures et de 14 heures à 16 heures.
– Directions régionales
Un service «Renseignements» fonctionne du lundi au vendredi, de 7 h 30 à 18 heures, dans chaque direction régionale.
– Bureaux des douanes et/ou accises
Ces bureaux sont accessibles au public du lundi au vendredi, de 8 heures à 12 heures et de 12 h 30 à 16 h 30. Des heures d'ouverture plus étendues sont prévues en cas d'activités des ports et des aéroports et dans les grands bureaux frontaliers.
– Autres services
En ce qui concerne tous les autres services de cette administration, il n'existe pas d'obligation légale concernant l'accessibilité au public. Nonobstant l'absence de contrainte légale, ces services sont accessibles au public du lundi au vendredi pendant les heures normales de bureau ou sur rendez-vous préalable. Ceci est également le cas pour les directions régionales.

8) Administration des Affaires fiscales
Vu la nature de sa mission, l'administration des Affaires fiscales n'a pas de contact direct avec le public.

9) Administration générale des Impôts
Peu de contacts directs existent avec le public, et uniquement sur rendez-vous.

10) Service d'Etude et de Documentation
La bibliothèque centrale du ministère des Finances est accessible du lundi au vendredi, de 9 heures à 16 h 30 (pendant les mois de juillet et août, jusque 16 heures — fermée entre Noël et Nouvel an).